UNIVERSITÉ DE SFAX

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

Mémoire de fin d'études pour l'obtention

De la maîtrise en sciences comptables

L'équité fiscale

Élaboré par : Ahmed FRIKHA

Sous la direction de : Abderraouf YAICH

Date de soutenance : Juillet 2003

Table des Matières

Introduction

Le concept d'équité fiscale est toujours le centre d'un débat qui suscite des opinions divergentes. Pour les uns, l'équité est synonyme de distribution équitable des revenus. La redistribution est envisagée dans le cadre de la compensation des inégalités générées par le fonctionnement spontané des marchés. « Il est du devoir de la puissance publique de corriger les inégalités engendrées par l'économie de marché par le biais du prélèvement fiscal qui constitue un moyen de financement des charges publiques et **un instrument de réalisation de la justice sociale** ».[1]

Pour les autres, l'équité implique plutôt une contribution équitable aux charges publiques sans trop aller au delà.

Dans une perspective sociale, fût-elle libérale, l'équité fiscale consiste à ce que chaque contribuable soit appelé à payer selon sa capacité contributive.

Mais que l'on soit partisan du courant social ou, au contraire, du courant libéral, il n'est de débat fiscal sans référence à l'équité.

L'équité se situe, donc, au cœur de la fiscalité qui, de surcroît, ne saurait se permettre d'écarter l'équité de ses préoccupations sans risques, à terme, de développer l'inefficacité aussi bien sur le plan économique que social.

La place de l'équité dans le système fiscal amène à poser la problématique suivante :

- Quels sont les aspects théoriques et composantes de l'équité ?
- Quelle est la place de l'équité pour l'efficacité du système fiscale ?
- Quelles sont les limites à l'équité ?
- La norme fiscale tunisienne est-elle imprégnée de l'équité ?
- La pratique fiscale tunisienne est-elle attachée à l'équité ?…

L'objectif principal de notre recherche, consacrée à l'équité fiscale, sera de présenter les aspects théoriques du problème et de s'interroger sur la place de l'équité dans le système fiscal Tunisien.

La fiscalité ne saurait s'imposer durablement sans équité. Ceci explique que le principe d'équité fiscale s'érige en principe constitutionnel dans de nombreux pays.

Pour ce faire le mémoire est construit en deux parties :

- La première est consacrée au concept d'équité fiscale où l'on essayera d'étudier les concepts théoriques et les composantes de l'équité fiscale, les moyens de sa mise en œuvre et l'équité fiscale en droit comparé.
- La deuxième partie est consacrée à la place de l'équité dans la pratique fiscale Tunisienne où l'on étudiera le paysage fiscal Tunisien, les éventuelles iniquités dans la norme fiscale tunisienne et les éventuelles iniquités résultant de la pratique fiscale en Tunisie.

Nous réaliserons ce travail à partir d'une revue de littérature, l'exploitation des ressources Internet ainsi que l'analyse des textes de bases et des données disponibles sur le système fiscal tunisien.

---

1 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public , Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse , p48/49

Première partie : Le concept d'équité fiscale

L'étude de l'équité fiscale nous amènera à en examiner les notions fondamentales de l'équité à savoir :

- Les aspects théoriques (Chapitre 1) ;
- La mise en œuvre de l'équité (Chapitre 2) ;
- L'équité en droit comparé (Chapitre 3).

Chapitre 1 : Les aspects théoriques de l'équité

Il existe plusieurs aspects théoriques sur le sens et les composantes de l'équité. C'est pourquoi nous étudierons dans un premier temps le concept d'équité (Section 1), sont étudiées en suite les composantes de l'équité (Section 2), et enfin nous nous intéresserons à la place de l'équité dans l'efficacité du système fiscal (Section 3).

Section 1 : Le concept d'équité

« La notion d'équité hante le droit depuis ses origines »[2]. Ainsi il est possible de remonter aux origines du concept d'équité jusque dans l'œuvre d'Aristote. Ce philosophe grec a défini le principe de la justice distributive selon lequel la distribution d'un bien est équitable si elle satisfait à l'égalité proportionnelle. Le concept de justice distributive se rapproche de la notion d'équité. Cette dernière est définie par l'Encyclopaedia Universalis (1980) comme étant "un concept mystérieux et vague, fortement ressenti pourtant, qui dépasse dans les aspirations qu'il suscite ce que son étymologie évoque (le traitement égal des personnes) et que la conscience publique place plus près de la vraie justice que le droit lui-même". [3]

« En interrogeant l'histoire, on constate que l'équité a joué un rôle éminent dans la pratique judiciaire. Elle a été « un facteur de progrès de droit » dans certaines périodes de l'histoire. Périodes dans lesquelles le juge se trouvait en présence d'un droit, rigoriste, formaliste à l'excès, et aussi incapable de répondre avec ses seules ressources à certaines exigences nouvelles ».[4]

Dans ce qui suit nous essayerons de voir comment l'équité a été perçue à travers l'histoire, le rôle et la place qui lui ont été réservés dans les plus importantes familles juridiques à savoir dans le système Grecque (Sous section 1), dans le système Romain (Sous section 2), dans le système de Droit musulman (Sous section 3), et enfin dans la Philosophie (Sous section 4).

§ 1. L'équité dans la pensée Grecque

« La notion d'équité, n'a pas été perçue par les juristes grecs, mais plutôt par les philosophes. Ces derniers se sont aperçus que le droit écrit n'est pas tout le droit, ni toute la justice. Mais qu'en dehors du droit positif, il y a d'autres forces qui peuvent être aussi respectables que lui ».[5]

Ainsi Aristote, le plus célèbre philosophe Grecque, définit l'équité comme étant « une justice meilleure laquelle corrige la justice légale, quand elle aboutit, dans un cas particulier, à des résultats injustes, par suite des termes généraux d'une loi qui n'a pas tout prévu ».[6]

§ 2. L'équité dans la pensée juridique Romaine

L'équité se définit par la pensée juridique Romaine comme étant « un postulat qui s'adresse au législateur et à l'interprète de la loi. Elle comporte l'idée d'égalité concrète par rapport à la société, une égalité proportionnelle eu égard au groupe social ».[7]

§ 3. L'équité et le droit musulman

Le droit musulman trouve sa place dans notre étude du fait que le droit tunisien puise ses sources dans le droit musulman.

« Les sources du droit musulman sont au nombre de trois : le coran, la sunna, et l'ijtihad. A ces différents niveaux, nous pouvons constater qu'une très grande place a été réservée à la justice et à

---

2 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p2

3 www.acelf.ca/revue/30-2/articles/11-gaudet.html, site visité le 02/05/2003

4 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p2

5 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p7

6 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p7

7 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p8

l'équité. C'est ainsi que nous trouvons dans le coran, la source fondamentale du droit musulman, un appel incessant au juge de faire place dans leur jugement à l'équité ».[8]

« O DAVID ! Nous t'avons établi notre lieutenant sur la terre, prononce donc dans les différends des hommes avec équité, et garde-toi de suivre tes passions : elles te détourneraient du sentier de Dieu. Ceux qui en dévient éprouveront un châtiment terrible, parce qu'ils n'ont point pensé au jour du jugement ».[9]

§ 4. L'équité en philosophie

« Le concept d'équité est, d'après le dictionnaire de philosophie d'A. Lalande, le : « sentiment sûr et spontané du juste et de l'injuste ; en tant surtout qu'il se manifeste dans l'appréciation d'un cas concret et particulier. »[10]. Il est donc fortement lié à celui de justice. Aristote l'introduit dans son Ethique. L'équité constitue une forme supérieure de justice. La justice en action, dans l'application de la loi, rencontre des cas particuliers, des circonstances qui ne sont pas toutes prévues par la loi. Une règle équitable est celle « qui ne reste pas rigide et peut épouser les formes de la pierre »[11]. Ainsi, faire appel aux circonstances atténuantes, dans une décision de justice, relève de l'équité. Le concept a été remis récemment à l'honneur par J.Rawls. Pour lui, l'équité consiste, pour un Etat, à combattre parmi les inégalités, celles qui ne profitent pas aux plus défavorisés. Une société juste n'est donc pas égalitaire mais c'est une société équitable où les positions donnant le plus d'avantages sont accessibles à tous et où les avantages obtenus par certains profitent aussi aux laissés pour compte. Il n'y a donc pas lieu, comme il est fait parfois abusivement, d'opposer égalité et équité ».[12]

Section 2 : Les composantes de l'équité

L'équité est souvent associée au principe d'égalité (Sous section 1) et le principe de la capacité contributive (Sous section2).

Sous section 1 : Le principe d'égalité

« Tout impôt est un prélèvement forcé de ressources sur les contribuables d'une manière équitable, en respectant le principe d'égalité ».[13]

Nous étudierons dans cette sous section, la consécration de l'égalité devant l'impôt (§1) et le principe de l'égalité devant l'impôt dans le droit fiscal tunisien (§2).

§ 1. La consécration de l'égalité devant l'impôt

Le principe d'égalité devant les charges publiques est un principe assez récent. Il est né avec l'article 13 de la déclaration de 1789 qui dispose « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable, elle doit être également repartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés ».[14]

L'égalité devant l'impôt conduit à dire que les citoyens sont égaux devant la loi fiscale, c'est à dire que l'impôt est universel. Aucun individu ne peut bénéficier d'une exemption ou d'un privilège fiscal qui ne soit accessible aux personnes se trouvant dans une situation similaire. Sous cette acceptation, le principe d'égalité fiscale fait référence aux procédures suivies en matière d'imposition. Il signifie que toute personne remplissant les mêmes conditions pour l'application d'une loi fiscale doit être soumise à cette loi.[15]

§ 2. La consécration du principe d'égalité devant l'impôt dans le droit fiscal Tunisien

« C'est dans le pacte fondamental « عهد الأمان » que se trouve la première affirmation officielle de la nécessite d'établir une certaine justice et égalité devant l'impôt.

8 De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal : mémoire Lajmi Mounir p21

9 Verset traduit par KASIMISKI-GARNIER-FLAMMARION-Paris 1970.

10 A.Lalande, Vocabulaire technique et critique de la philosophie, 1926, PUF, coll. Quaddrige, tome1, p295

11 Aristote, Ethique à Nicomaque, livre 5

12 www.aix –mrs.iufm.fr/foramations/filieres/ecjs/terminale/egalite.html, site visité le 12/06/2003

13 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p13

14 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p13

15 www.bideug-deja.net , site visité le 25/05/2003

Ainsi le pacte fondamental précise que l'impôt sera payé par tous, riches et pauvres proportionnellement.

La constitution de 1860 est venue renforcer cette idée. Cependant ces belles promesses ne verront jamais le jour et les charges fiscales furent supportées par les plus pauvres ». [16]

« Ce n'est qu'avec l'indépendance, que le principe d'égalité devant l'impôt fut consacré dans l'article 16 de la constitution Tunisienne qui est le premier texte officiel affirmant la nécessite d'une équitable répartition des charges publiques ».[17]

L'article 16 dispose « le paiement de l'impôt et la contribution aux charges publiques, sur la base de l'équité, constitue un devoir pour chaque personne »

Ainsi tout citoyen tunisien est amené à participer équitablement dans la charge fiscale. Cette égalité devant l'impôt découle de celle de l'égalité devant la loi consacrée par la constitution Tunisienne. Tous les citoyens ont les mêmes droits et les mêmes devoirs, ils sont égaux devant la loi et doivent contribuer aux charges publiques, chacun selon sa capacité, sur une base équitable.

Sous section 2 : Le principe de la capacité contributive

Le rôle essentiel de l'impôt, qui est d'assurer la couverture des dépenses de l'Etat dans le cadre du respect total du principe d'égalité de tous les citoyens face à l'impôt, ne peut être opérationnel que par l'application de critères de répartition de la charge permettant d'atteindre tous les contribuables « chaque impôt exige du contribuable qu'il remette à l'Etat une partie de son revenu et joue par conséquent sur la capacité contributive».[18]

Cette sous-section s'attache à exposer le contenu du principe de la capacité contributive (§ 1) et la mesure de la capacité contributive (§ 2).

§ 1. Le principe de la capacité contributive

« L'équité fiscale, selon les facultés contributives, constitue un principe constitutionnel ».[19]

Ce principe consiste à ce que chaque contribuable soit appelé à contribuer aux finances publiques à hauteur de sa capacité contributive et non en fonction de sa consommation effective en services publics. Selon ce principe les fonds nécessaires au financement de l'Etat doivent être prélevés d'une manière qui répartit équitablement la charge fiscale entre les citoyens et agents économiques. Le caractère équitable de la perception comprend deux approches qu'il convient de distinguer :

Équité horizontale : « L'équité horizontale est le principe voulant que les personnes égales soient traitées également. Autrement dit, toutes les personnes qui se trouvent dans la même situation devraient être traitées de la même manière ».[20]

Ainsi les contribuables ayant une capacité contributive égale (mais pas nécessairement une utilité égale des consommations des services collectifs) paient des montants égaux d'impôt. « Ce qu'importe ici c'est la capacité contributive et non pas la valeur de l'étalon de mesure choisi. En effet les individus qui disposent d'un revenu égal (si celui-ci est choisit comme étalon) n'ont pas nécessairement la même capacité contributive car leurs situations personnelles peuvent être différentes. C'est pourquoi, il est usuel de corriger l'étalon de mesure par des déductions qui prennent en considération les particularités de chaque contribuable ».[21]

Équité verticale : « L'équité verticale exige que les personnes qui se trouvent dans des situations différentes soient traitées d'une manière judicieusement différente. Encore une fois, ce critère est étroitement lié au principe d'imposition qui repose sur la capacité contributive ».[22]

Ainsi, « les contribuables qui ont une capacité différente s'acquittent d'un impôt plus ou moins élevé, sans toutefois que ces différences soient arbitraires. Cependant, aucun critère scientifique ne permet de définir le degré approprié d'inégalité; on est donc porté à se fonder sur des jugements de valeur.

---

16 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p39

17 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p39

18 Javier Lasarte : Fonctionnalité du systéme fiscal et exigences de changements R.F.F.P.p66, 1984

19 www.profiscal.com/lettre-fiscale/lettre fiscale en 4annee2003.htm, site visité le 05/04/2003

20 www.Lcc.gc.ca/fr/themes/pr/cpra/young/young.asp, site visité le 17/06/2003

21 www.unifr.ch/finpub/doc/cours/fp1/chap4.pdf , site visité le 02/04/2003

22 www.Lcc.gc.ca/fr/themes/pr/cpra/young/young.asp , site visité le 17/06/2003

Le principe de la capacité contributive concerne l'égalité du traitement fiscal en terme d'utilité et non en valeur monétaire : chaque prélèvement fiscal entraîne un sacrifice, c'est-à-dire une diminution de l'utilité (totale) provenant du revenu ou de la base d'impôt choisie. Le but est d'égaliser le sacrifice exigé de chaque contribuable ».[23]

§ 2. Mesure de la capacité contributive

« L'application du principe nécessite une mesure quantitative de la capacité contributive. La plupart des indicateurs se limitent à des mesures monétaires (d'autres mesures comme par exemple le plaisir qu'on retire du loisir ne sont pas mesurables). Les trois plus courantes mesures sont, le revenu, la richesse et la consommation. Chacun de ces indicateurs à ses incidences propres. Par exemple, un impôt sur la richesse touche de manière plus sensible les épargnants et les rentiers, tandis qu'un impôt basé sur le revenu est ressenti d'abord par ceux qui travaillent. Le choix d'une mesure est non seulement subordonné à certaines contraintes institutionnelles et économiques (un impôt sur le revenu serait mal adapté à une économie agricole vouée à l'autoconsommation) mais dépend aussi de l'opinion sur la manière de traiter le contribuable (jugement de valeur).

Une fois choisie, la mesure de capacité est exprimée en terme d'utilité, sa valeur monétaire n'étant pas, comme telle, suffisante pour calculer le sacrifice exigé de chaque contribuable ».[24]

La contribution aux charges publique selon les facultés contributives mesurées avec pertinence est non seulement source d'équité, elle peut être source d'efficacité économique.

Section 3 : Place de l'équité dans l'efficacité du système fiscal

« Il peut exister une complémentarité entre équité et efficacité : une redistribution progressive des ressources peut constituer une condition nécessaire pour améliorer l'efficacité de l'économie ; a contrario, une distribution inégalitaire des ressources peut engendrer une allocation inefficiente des ressources ».[25]

A cet effet cette section développe deux idées : la première a trait à l'adhésion spontanée alors que la deuxième portera sur les moyens de mise en œuvre d'un système fiscal équitable et efficace.

Sous section 1 : L'adhésion spontanée au paiement de l'impôt

Promouvoir le respect volontaire de la loi fiscale réduit le coût d'administration de l'impôt et rend la communauté des tunisiens plus efficace. Pour ce faire il est nécessaire d'envisager au préalable une application juste et équitable des lois.

A titre d'exemple l'administration fiscale Canadienne développe actuellement une philosophie basée sur le respect spontané de la loi fiscale et l'observation de l'équité vis à vis des contribuables qualifiés de clients. Cette administration considère que « le traitement équitable contribue à l'efficacité globale du système et participe à son succès ».

« Ainsi, si l'impôt est nécessaire à la vie sociale et que le citoyen y consent par les voies démocratiques, le fait de s'y soumettre de façon volontaire s'érige en phénomène de société ».[26]

« Le professeur Bernard Plagnet considère que les administrations sont amenées à se rendre compte que l'acceptation volontaire et spontanée de la loi fiscale par le plus grand nombre des contribuables est aussi, voir plus, importante que les activités répressives (contrôle fiscal, notamment) pour assurer un rendement convenable de l'impôt ».[27]

Ainsi pour traiter les contribuables avec équité, les agents de l'administration fiscale doivent être francs, clairs, réceptifs, accessibles et compétents.

Du point de vue de l'administration fiscale Canadienne, « l'équité est le fait d'appliquer la législation de façon impartiale, juste et uniforme ».

23 www.unifr.ch/finpub/doc/cours/fp1/chap4.pdf , site visité le 02/04/2003
24 www.unifr.ch/finpub/doc/cours/fp1/chap4.pdf , site visité le 02/04/2003
25 www.france.diplomatie.fr/cooperation/dgcid/publications/reperes/pauvrete/page_07.html, visité le 07/07/2003
26 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p245 édition 2002
27 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p246 édition 2002

§ 1. L'impartialité

L'impartialité se manifeste par deux idées clés :

La première idée clé qualifiée de règle d'or consiste à « traiter autrui comme l'on voudrait être traité soi-même »

La deuxième idée clé est d'agir avec compétence. Ainsi « Revenu Canada » considère qu'un engagement sérieux envers l'acquisition continue du savoir au sein de l'administration et une exigence fondamentale, car seule les personnes compétentes peuvent agir de façon impartiale.[28]

§ 2. La justice

« La justice implique que l'on écoute le contribuable et qu'on le traite en prenant en compte non seulement ses obligations, mais aussi ses droits. Ainsi, si l'application de la loi révèle que le contribuable a omis le bénéficier de ses droits, il convient de lui permettre d'en bénéficier tant que la loi le permet ».[29]

§ 3. L'uniformité dans le traitement

« L'uniformité consiste à traiter les contribuables de la même façon quel qu'en soit : l'âge, la race, le statut, l'origine, l'accès aux professionnels, le lieu, les connaissances, l'influence politique, la taille de l'entreprise.

Mais l'uniformité doit être tempérée par la « souplesse » ; l'équité exige que l'on puisse faire preuve de sensibilité lorsque « les circonstances le justifient » c'est à dire au delà d'une application stricte de la loi ».[30]

Sous section 2 : Les moyens mis en œuvre pour aboutir à un système fiscal équitable et efficace

L'équité dans la perception de l'impôt est un facteur déterminant car plus le niveau de fraude fiscale impunie apparaît élevé, plus l'impôt apparaît insupportable aux secteurs qui ne peuvent matériellement frauder.

Puisque l'équité est la pierre angulaire de tout édifice fiscal, un système fiscal équitable et efficace doit assurer une pondération adéquate des taux (§1), personnaliser l'impôt (§2) et instituer une progressivité raisonnable (§3).

§ 1. Pondération et équilibre des taux

« Il est bien évident que pour le trésor un impôt à taux modéré, mais effectivement recouvré est préférable à un impôt de taux élevé mais qui demeure théorique »[31] il faut que les taux d'imposition soient flexibles, compétitifs, et incitatifs au travail et à l'investissement.

§ 2. La personnalisation de l'impôt

Une personnalisation de l'impôt conforme à la conception moderne de la justice sociale veut que l'on tienne compte, pour le calcul de l'impôt, de la situation économique et sociale du contribuable ».[32]

§ 3. L'impôt progressif

« Le principe de progressivité est consacré par la plupart des systèmes fiscaux contemporains »[33]. Cette progressivité de l'impôt conduit, dans un souci de justice et d'équité, à imposer plus lourdement les tranches relativement élevées du revenu ou du capital.[34]

Ce principe de progressivité avait été exprimée par Montesquieu dans « l'esprit des lois » (1748) : « Chacun a un nécessaire physique égal, ce nécessaire physique ne doit point être taxé, l'utile vient ensuite il doit être taxé mais moins que le superflu » il est admis aujourd'hui que pour atteindre une véritable justice fiscale, il convient que l'impôt soit progressif.

Ainsi la progressivité de l'impôt paraît sous deux formes : la progressivité globale et la progressivité par tranche.

---

28 www.conferenceboard.ca p6, site visité le 07/05/2003
29 www.conferenceboard.ca p6, site visité le 07/05/2003
30 www.conferenceboard.ca p6, site visité le 07/05/2003
31 Habib Ayadi « le droit fiscal » publié en 1989, page 134
32 Op.Cit P186
33 Op.Cit P186
34 Patrice Planté « La progressivité de l'impôt », www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm

« La progressivité globale, signifie que chaque revenu est frappé à un taux unique. Ce taux est d'autant plus élevé que le revenu est important. Cette méthode est simple pourtant elle est rarement utilisée parce qu'elle aboutit à des injustices, ce qui pousse à l'adoption de la progressivité par tranche qui est beaucoup plus complexe puisque le revenu est découpé en plusieurs tranches. La progressivité par tranche est plus juste ».[35]

Mais si la pensée fiscale dominante admet la progressivité pour équitable, beaucoup mettent en garde contre une progression trop agressive voire confiscatoire car dans ce cas, on retombe dans l'adage qui dit que les « taux abattent les totaux ».

35 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public , Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse , P67

Chapitre 2 : La mise en œuvre de l'équité

Le principe constitutionnel de l'observation de l'équité fiscale par la loi laissait présager des progrès importants dans l'élimination de la discrimination entre les contribuables.[36]

Nous examinerons successivement :

- Section 1 : L'équité et la norme fiscale
- Section 2 : Les limites à l'équité
- Section 3 : L'efficacité du contrôle fiscal

Section 1 : L'équité et la norme fiscale

Le gouvernement tunisien offre de nombreux services aux citoyens, et les impôts et taxes sont la principale source de recettes permettant de les financer. Il est essentiel que le gouvernement, pour percevoir des recettes, recoure à un régime fiscal équitable. Pour ce faire, il convient de veiller à la qualité de l'assiette (§1) et de prendre en compte les situations personnelles (§ 2).

§ 1. La qualité de l'assiette :

« Asseoir l'impôt, c'est rechercher quelle sera la matière imposable et déterminer les bases qui seront retenues. Il s'agit d'une opération essentielle et délicate dont dépendent à la fois, la rentabilité et l'équité du prélèvement fiscal ».[37]

Cependant lorsque l'assiette amène à imposer des revenus fictifs, il se crée un biais entre le taux nominal d'imposition et le taux réel, ce qui transgresse par la même le principe d'imposition selon les facultés contributives.

Ainsi, les provisions nécessaires qui ne peuvent être déduites de l'assiette imposable pour la détermination du bénéfice réel ou la non déductibilité des frais d'études, les charges de famille qui sont prises en compte pour des montants symboliques et la non déductibilité des frais de soins de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques sont des exemples d'imposition non conformes au principe d'équité selon la faculté contributive.[38]

§ 2. La prise en compte des situations personnelles

Le régime fiscal doit prendre en compte les situations particulières qui ont pour effet de limiter la capacité contributive. L'administration fiscale canadienne déclare à titre d'exemple qu'au lieu de percevoir des impôts auprès des personnes les plus démunies, le régime fiscal devrait leur venir en aide.[39]

Pour que l'impôt soit équitable, chacun doit payer selon sa capacité contributive. Ainsi le revenu ne sera pas seulement le moyen de payer l'impôt, mais il en déterminera de la façon la plus équitable le montant. Pour rendre cet objectif réalisable, il est nécessaire de prendre en considération la situation personnelle du contribuable parce qu'il est aujourd'hui difficile de séparer le système fiscal de l'objectif de redistribution.[40]

Ainsi le régime fiscal doit tenir compte des situations personnelles de chaque contribuable c'est à dire qu'il doit autoriser un certain nombre de déductions pour que la base imposable reflète la capacité contributive de chaque contribuable.

Mais, s'il est impératif que la norme soit empruntée d'équité, l'équité connaît elle même des limites raisonnables.

---

36 www.erudit.org/revue/ISP2002/VN47/000344ar.html, site visité le 08/07/2003

37 www.edvfrance.com/GENERALITES/generalites_impot.htm, site visité le 04/07/2003

38 www.profiscal.com/lettre_fiscale/Lettrefiscalen4annee2003.htm, site visité le 05/04/2003

39 www.fin.gc.ca/budget97/tax/tax1f.html, site visité le 01/05/2003

40 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public , Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse , P49

Section 2 : Les limites à l'équité

Outre, les difficultés inhérentes à la pratique concrète de l'équité, l'équité a des limites en théorie : le principe de la faculté contributive peut lui même être source d'iniquité (§ 1), et il y a toujours un arbitrage nécessaire entre l'équité et les autres principes économiques d'imposition (§ 2).

§ 1. La théorie des facultés contributives

La théorie de la participation aux charges publiques en fonction des facultés contributives est celle qui a le plus influencée la pensée fiscale contemporaine. « Parmi ces manifestations, la progressivité des taux d'imposition en fonction du volume des revenus imposables, la franchise accordée aux revenus faibles ou encore la faible imposition des régimes forfaitaires.

Certaines applications de la théorie de la faculté contributive transgressent les principes fondamentaux d'une gestion saine de l'économie. Ainsi par exemple, l'exonération des régimes forfaitaires de la TVA institue une concurrence déloyale incompatible avec un principe fondamental de l'économie de marché.

Une application inefficace de la théorie de la faculté contributive, crée des injustices socialement et économiquement nuisibles ».[41]

§ 2. Les conflits entre les principes économiques d'imposition

« Les principes économiques d'imposition guident avec pertinence la réflexion et l'action de légifération fiscale pour que l'impôt ne dégénère pas en facteur nuisible au développement. Mais, il n'est pas toujours possible de concilier entre tous les principes en même temps.

Il y a des principes qui peuvent être en conflit :

- Le principe d'efficience et le principe d'équité ne se conjuguent pas toujours avec le principe de la simplicité, de même que le principe d'efficience peut s'exercer au détriment de l'équité ».[42]
- Le principe d'équité et d'efficacité peuvent être en conflit. En effet, les avancées vers la justice sociale sont souvent présentées comme défavorable à l'efficacité économique. Ainsi le choix d'un impôt équitable entraînerait une perte d'efficacité.[43]

« D'où, un nécessaire arbitrage entre les principes lorsqu'ils sont en conflits. Cet arbitrage s'effectue en fonction des objectifs explicites ou implicites que privilégie l'Etat ».[44]

§ 3. La difficulté d'application de la loi de manière équitable

« Appliquer la loi d'une manière équitable n'a jamais était une tâche facile. Le contribuable qui n'a pu apprécier un impôt le trouve forcément injuste et tentera par tous les moyens d'y échapper par l'évasion ou la fraude fiscale. La notion d'équité peut avoir un autre sens, traiter inégalement les contribuables, en tenant compte de la faculté contributive de chacun, faculté contributive qui doit être estimée raisonnablement en évitant au maximum l'arbitraire ».[45]

Section 3 : L'efficacité du contrôle fiscal

« Aujourd'hui, l'ensemble des impositions sont régies par un système fiscal libéral fondé sur la déclaration. Pour que ce système déclaratif fonctionne de façon équitable, la déclaration doit pouvoir être contrôlée d'où le qualificatif de système de la déclaration contrôlée ».[46]

« Un contrôle fiscal impartial et équitable vise à s'assurer que le contribuable présumé régulier et de bonne foi, s'est correctement acquittée à son devoir fiscal. La finalité du contrôle fiscal n'est autre que de veiller à une application équitable du système et de s'assurer du respect des règles de la concurrence loyale ».[47]

---

41 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p9 édition 2002

42 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p25 édition 2002

43 J.-M. Monnier, 1998, p. 59

44 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p25 édition 2002

45 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public , Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse , p51-52

46 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p205 édition 2002

47 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p205 édition 2002

« Plus un pays est développé, plus une administration est efficace, plus son attachement à l'équité est remarquable ».[48]

En conclusion, le contrôle fiscal est un instrument de régulation du système fiscal qui permet de :

- S'assurer que les contribuables s'acquittent convenablement de leurs obligations ;
- Lutter contre la fraude et l'évasion fiscale préjudiciable à l'équité et à l'efficacité du système ;
- Assurer une répartition équitable des charges publiques entre les citoyens ;
- Protéger les ressources publiques ;
- Protéger le respect des conditions de concurrence entre les entreprises ;

Lorsqu'il est mis en œuvre avec un esprit positif et constructif, le contrôle fiscal est, en outre, un moyen d'information et de prévention.

48 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p23 édition 2002

Chapitre 3 : L'équité en droit fiscal comparé

Face à l'importance du principe d'équité fiscale dans le monde, nous avons choisi d'étudier, à titre de comparaison l'équité en droit fiscal Canadien

Section 1 : Aperçu sur le système fiscal Canadien

Un régime fiscal efficace doit comporter diverses sources de recettes fiscales. Un tel régime aura la souplesse nécessaire pour contribuer à la réalisation des objectifs qu'il se fixe, sans qu'aucune partie de l'assiette fiscale ne soit utilisée de façon excessive.

La principale source de recettes du gouvernement fédéral du Canada est l'impôt sur le revenu des particuliers. Viennent, ensuite, les cotisations à l'assurance emploi, les taxes de vente et l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ces sources de recettes sont étudiées, à l'exception des cotisations à l'assurance-emploi des travailleurs, qui sont liées aux prestations d'assurance-emploi. Les études sur le sujet montrent bien que le régime d'imposition fiscal du Canada est hautement progressif.[49]

§ 1. Impôts directs des particuliers

« L'impôt sur le revenu des particuliers est la première source de recettes des gouvernements canadiens. Ce régime constitue en outre le principal outil utilisé pour la réalisation de l'objectif d'équité fiscale. Trois principes clés sous-tendent l'impôt sur le revenu des particuliers :

- Les particuliers dont la situation et le revenu sont équivalents devraient payer le même montant d'impôt ;

- La situation particulière des contribuables doit être prise en compte, de manière à ce que deux Canadiens, dont le revenu est équivalant mais qui n'ont pas la même capacité contributive en raison de besoins spéciaux, paient un montant d'impôt différent reflétant leurs situations particulières ;

- Le régime fiscal devrait être progressif. Autrement dit, le pourcentage de revenu qui doit être payé sous forme d'impôt augmente en fonction du revenu. La détermination de la capacité contributive dans le cadre du régime fiscal canadien est basée sur l'ensemble du revenu. Font

partie du revenu les traitements et salaires, le revenu tiré d'un travail indépendant et le revenu du capital, comme les dividendes, les intérêts et les gains en capital. Aux fins de divers objectifs économiques et sociaux, certaines sources de revenu peuvent ne pas être assujetties entièrement à l'impôt. Certains paiements de transfert reçus par les Canadiens, par exemple les prestations d'aide sociale et le Supplément de revenu garanti (SRG), ne sont pas inclus dans le calcul du revenu imposable. Des déductions et des crédits d'impôt sont prévus pour tenir compte de différents facteurs influant sur la capacité contributive. Dans certains cas, au lieu et place de déductions, on recourra à des crédits d'impôt fédéral au taux de 17 %, plutôt qu'à des déductions, pour que les Canadiens dont le revenu est élevé n'aient pas droit à un dégrèvement plus élevé; cette mesure permet d'accroître encore la progressivité du régime fiscal canadien. Par exemple, il existe des crédits d'impôt pour frais médicaux, pour études et pour les personnes handicapées. Ces crédits peuvent avoir pour effet de réduire à zéro l'impôt sur le revenu de nombreux Canadiens à faible revenu et de réduire considérablement les taux d'imposition effectifs d'autres Canadiens à revenu modeste.

Les trois taux d'imposition en vigueur – 17 %, 26 %et 29 %– ainsi que les surtaxes visant les contribuables à revenu élevé assurent la progressivité du régime fiscal canadien. Compte tenu des différentes déductions et exonérations offertes, les impôts provinciaux et fédéraux combinés que paie le déclarant moyen représentent 18 % de son revenu; ce pourcentage grimpe à 23 % pour les déclarants dont le revenu se situe entre 50 000 et 100 000 dollars, et à 33 % pour les déclarants dont le revenu est supérieur à 250 000 dollars.

Le régime d'impôt sur le revenu prévoit également deux crédits d'impôt remboursables – le crédit pour taxe sur les produits et services (TPS) et la prestation fiscale pour enfants (y compris le Supplément du revenu gagné, destiné aux familles de travailleurs à revenu modeste) – qui renforcent sa progressivité en réduisant, voire en éliminant complètement, le fardeau fiscal des Canadiens dont le revenu est faible ou modeste. La prestation fiscale pour enfants reconnaît que les coûts que doivent

49 Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/ , site visité le 01/05/2003

assumer les familles à faible et moyen revenu pour élever leurs enfants réduisent leur capacité contributive. Ces crédits sont offerts aux déclarants admissibles même s'ils n'ont pas à payer par ailleurs d'impôt sur leur revenu.

Le Supplément du revenu gagné réduit l'effet des contre-incitations au travail en fournissant un supplément de revenu aux familles dont l'un des membres, le père ou la mère, cesse d'être bénéficiaire de l'aide sociale et retourne sur le marché du travail; il compense une partie des frais liés à un emploi ainsi que de la perte des prestations d'aide sociale. De cette manière, au lieu de devoir payer des impôts, les Canadiens à faible revenu reçoivent de l'aide du régime d'impôt sur le revenu ».[50]

§ 2. Taxe de vente

« La deuxième composante principale d'imposition des particuliers est la taxe de vente. Cette taxe est basée sur la consommation (revenu dépensé), au contraire de l'impôt des particuliers, qui est basé sur le revenu gagné.

Comme on l'a déjà indiqué, cette diversification de l'assiette fiscale revêt beaucoup d'importance, et ce, pour plusieurs raisons. Dans le cas de la TPS, l'équité fiscale est garantie d'abord grâce au crédit pour TPS, dont l'attribution dépend du revenu, et dont la valeur des remboursements en 1994 s'est élevée à 2,8 milliards de dollars. Comme le crédit remboursable pour TPS consiste en des paiements directs aux familles à revenu faible et modeste, et que le montant de crédit versé diminue en proportion de l'importance du revenu, ce crédit permet d'atténuer le fardeau de la taxe de vente pour les familles et les particuliers à faible revenu en plus de tenir compte des différences sur le plan de la situation familiale et du revenu.

Un autre moyen utilisé pour assurer une répartition équitable du fardeau de la taxe de vente consiste à exonérer certains produits qui représentent une plus grande part de la consommation des particuliers à faible revenu. Tels les produits alimentaires de base et les médicaments sur ordonnance ou les loyers d'habitation qui ne sont pas assujettis à la TPS .La TPS prévoit aussi un mécanisme de remboursement d'une partie de la taxe versée par les municipalités, les universités, les écoles et les hôpitaux, ainsi que les organismes de bienfaisance et organismes à but non lucratif admissibles. Le remboursement de la TPS à ces établissements et aux municipalités a pour objet d'éviter le gonflement du coût des services publics importants qu'ils fournissent. Le gouvernement fédéral a récemment élargi l'application de ces remboursements, de manière à éliminer l'application de la TPS aux livres achetés par les écoles, les universités, les bibliothèques et d'autres organismes de promotion de l'alphabétisation.

Le remboursement intégral de la TPS à l'achat de livres reflète la contribution de ces établissements en vue d'aider les particuliers à avoir accès aux outils dont ils ont besoin pour apprendre à lire ou pour poursuivre leurs études ».[51]

§ 3. Imposition des entreprises

« Dans un régime fiscal équitable, il est essentiel que les sociétés paient leur juste part d'impôt. Certains soutiennent que les sociétés ne devraient pas payer d'impôt puisque, tôt ou tard, les bénéfices des sociétés aboutissent entre les mains des particuliers et sont imposés en vertu du régime d'impôt sur le revenu des particuliers. Cette opinion n'est pas conforme à la réalité; il existe en fait trois raisons pour lesquelles les sociétés devraient payer de l'impôt.

- Premièrement, dans bien des cas, les entreprises profitent des services publics de la même façon que les particuliers.
- Deuxièmement, s'il n'existait pas d'impôt des sociétés, les particuliers pourraient différer sans cesse le paiement de l'impôt sur le revenu ou sur les gains en capital en détenant les actifs producteurs de revenu par l'intermédiaire d'une société, ce qui permettrait d'accumuler les revenus ou les gains en capital. Le régime d'impôt des sociétés permet de régler ce problème par l'application d'un impôt sur les bénéfices et sur les gains en capital avant leur distribution aux particuliers sous forme de dividendes.
- Troisièmement, ce régime permet l'imposition du revenu gagné par des non-résidents et garantit que les sociétés étrangères menant des activités au Canada paient l'impôt exigible sur leurs bénéfices gagnés au Canada ».[52]

---

50 Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/, site visité le 01/05/2003

51 Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/ , site visité le 01/05/2003

52 Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/ , site visité le 01/05/2003

Section 2 : Mesures visant à assurer l'équité fiscale

« Le gouvernement canadien a pris de nombreuses mesures pour améliorer l'équité fiscale.

Les grandes composantes du régime fiscal ont toutes fait l'objet de changements, notamment l'impôt sur le revenu des particuliers, l'impôt sur les bénéfices des sociétés et la taxe de vente. Outre ces changements, le gouvernement ne cesse d'annoncer des modifications au régime fiscal dans le cadre de ses budgets, de projets de loi techniques ou par voie de communiqués, en vue d'atteindre divers objectifs. Bon nombre de ces changements, s'ils ne sont pas de première importance, ont néanmoins amélioré l'équité du régime fiscal.

Les changements relatifs à l'impôt sur le revenu des particuliers visaient principalement deux objectifs : s'assurer que les Canadiens les plus riches paient leur juste part d'impôt; et fournir une aide accrue aux Canadiens qui sont le moins en mesure de payer de l'impôt.

Pour ce qui est de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, l'objectif premier a consisté à éliminer les échappatoires fiscales non intentionnelles et à s'assurer que les sociétés contribuent de façon raisonnable au règlement du problème financier du gouvernement fédéral. Des mesures importantes ont été prises en ce sens, dont la réduction de certains moyens permettant de reporter le paiement de l'impôt, l'augmentation de l'impôt des grandes sociétés et de la surtaxe des sociétés.

De nouvelles règles touchant les contribuables qui quittent le Canada ou qui entrent au Canada ont été annoncées récemment; elles garantissent que l'impôt payable sur les bénéfices réalisés au Canada est bel et bien payé au Canada.

Des mesures, de portée modeste mais néanmoins importantes, ont aussi été prises dans le domaine de la taxe de vente en vue de réduire le fardeau fiscal des personnes handicapées ou malades ainsi que des organismes de bienfaisance ou du secteur public, qui n'ont plus à payer la taxe de vente sur un grand nombre de biens essentiels.

De plus, le gouvernement accorde maintenant le remboursement intégral de la TPS sur les livres achetés par les bibliothèques publiques, les écoles, les universités, les collèges publics, les municipalités ainsi que les organismes de bienfaisance et les organismes a but non lucratif ».[53]

53 Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/, site visité le 01/05/2003

Conclusion première partie

L'équité absolue n'a jamais était qu'un idéal auquel on aspire et ne semble être qu'un mythe. Mais, l'iniquité grave est source d'inefficacité économique et de malaise social.

Entre les deux limites, l'équité raisonnable des hommes est possible. La théorie des facultés contributives donne à l'équité un sens social qui a fait ses preuves aussi bien sur les plans social, économique que politique. L'équité est un objectif qui permet un perfectionnement continu du système fiscal. Mais au delà de la théorie, il n'est d'équité réelle que dans la pratique fiscale.

Deuxième partie : Place de l'équité dans la pratique fiscale Tunisienne

Pour contribuer aux objectifs de la stabilité, de la clarté et de transparence qui sous-tendent la loi, il est nécessaire de se demander dans quelle mesure la pratique fiscale Tunisienne est respectueuse de l'équité.

Nous examinerons dans cette partie :

- Le paysage fiscal en Tunisie (Chapitre 1) ;
- Les iniquités résultant de la norme fiscale Tunisienne (Chapitre 2) ;
- Les iniquités résultant de la pratique fiscale Tunisienne (Chapitre 3).

Chapitre 1 : Le paysage fiscal Tunisien

Ce chapitre s'attache à exposer :

- la pression fiscale en Tunisie (Section 1) ;
- la structure des recettes fiscales en Tunisie (Section 2).

Section 1 : La pression fiscale en Tunisie

La pression fiscale des entreprises (§ 1) et la pression fiscale sur l'économie (§ 2) sont des éléments importants de mesure du poids de la fiscalité.

§ 1. La pression fiscale des entreprises

La pression fiscale des entreprises, qui est égale à la somme des impôts acquittés par une entreprise, divisée par la valeur ajoutée au prix du marché (TTC), sert à mesurer le poids de l'impôt sur chaque entreprise.

Cette part est ressentie par l'entreprise « comme une privation, un sacrifice et peut provoquer chez elle, lorsque la pression fiscale dépasse un certains seuil, un phénomène de résistance. »[54]

Dans ce cas, la pression fiscale des entreprises est donnée par le rapport suivant :

P = I/V

P : pression fiscale
I : ensemble des impôts payés
V : valeur ajoutée au prix des marchés (TTC)

§ 2. La pression fiscale sur l'économie

Le taux de pression fiscale permet de mesurer le degré d'intervention de la puissance publique dans la vie économique et sociale et de « situer en outre un pays par rapport aux autres, relativement à l'effort fiscal. »[55]

Le taux de pression fiscale mesure la part du produit intérieur brut (PIB) au prix du marché prélevé par l'Etat sous la forme de recettes fiscales.

« Le Produit Intérieur Brut au prix de marché correspond à la somme des valeurs ajoutées produites par l'ensemble des agents économiques exprimée taxes prélevées sur les consommations comprises ».[56]

Ainsi le taux de pression fiscale se calcule selon la formule suivante :

Somme des recettes fiscales / Produit Intérieure Brut (au prix de marché)

A partir de cette formule on peut calculer la taux de pression fiscale en Tunisie en 2003 qui est égale à :

(6584/31267)*100 = 21,1%

« Avec un taux de pression fiscale oscillant autour de 21% (malgré l'existence d'un système d'avantages fiscaux qui se traduit par une dépense fiscale de l'ordre de 2% du PIB), la pression fiscale en Tunisie se situe dans le groupe des pays à niveau fiscal élevé parmi les pays en développement et dans le groupe des pays à niveau fiscal moyen comparé au pays développés. La moyenne européenne du taux de prélèvement fiscal est de 29% ».[57]

Mais « le taux de pression fiscale est une donnée à prendre avec précaution car le chiffre ne renseigne pas sur l'organisation de la pression fiscale. Ainsi, avec un nombre très élevé de contribuables soumis au régime forfaitaire, l'économie structurée et totalement fiscaliste supporte un taux de pression fiscale réel beaucoup plus élevé que le taux de pression moyen de l'ensemble de l'économie ».[58]

---

54 AYADI (H), Droit fiscal, Centre d'Etudes, de recherches et de publication de l'Université de Droit, d'Economie et de gestion de Tunis, p121-122
55 AYADI (H), op.cit, p.123h
56 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p6
57 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p23 édition 2002
58 Abderaouf Yaich op-cit.

§ 3. Le seuil de la pression fiscale

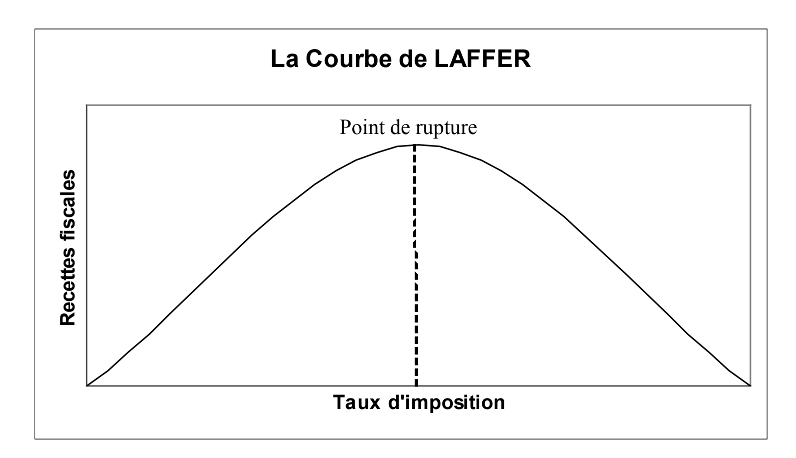
Certains auteurs ont essayé de déterminer «le seuil maximal de la pression fiscale, seuil au delà duquel l'activité économique serait découragée.»[59]

Les physiocrates estimaient que l'impôt ne devait jamais dépasser 20% du revenu individuel du contribuable.

D'autres auteurs se préoccupent plutôt de préciser le plafond du prélèvement fiscal par rapport au revenu national.

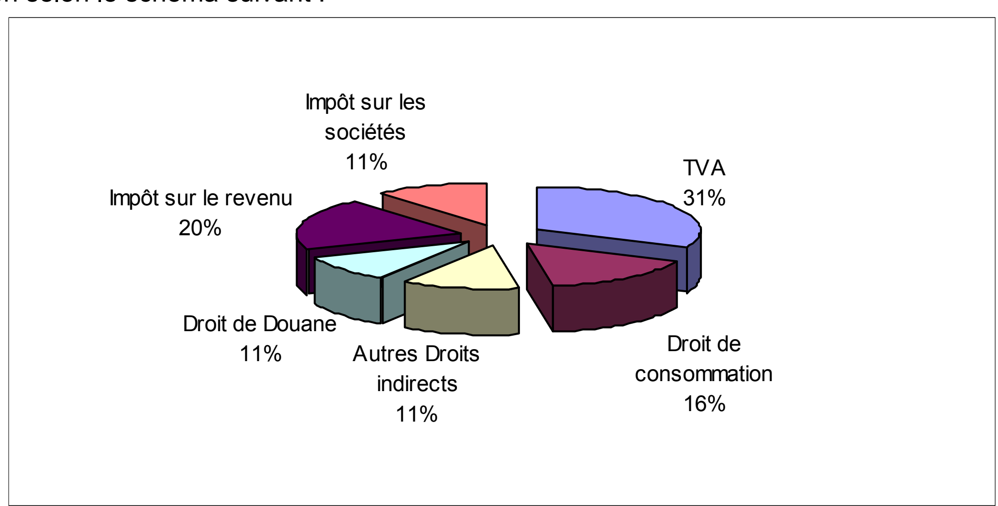
« L'économiste Colin CLark évalue cette limite à 25% environ. Il pense qu'au-delà, les impôts portent atteinte à l'esprit d'entreprise, développent des revendications de salaires, et augmentent la pression des groupes sociaux favorables à l'inflation. »[60]

Selon LAFFER, l'augmentation du taux d'imposition entraîne une augmentation des recettes fiscales jusqu'à un point de rupture à partir duquel toute augmentation de la pression fiscale entraîne une diminution des recettes.



Section 2 : La structure des recettes fiscales en Tunisie

La répartition en pourcentage des recettes fiscales totales du budget de l'Etat en 2003 s'établit par imposition selon le schéma suivant :



Budget 2003

Le schéma indique que la répartition des recettes fiscales semble injuste car elle frappe à hauteur de 70% des recettes la consommation qui ne tient pas compte du niveau de revenu et pénalise relativement les titulaires de bas revenus.[61]

---

59 MARCHAT (D), Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, Hermès, quatrième édition, 1995, p22.
60 DUVERGER (M), op.cit, p125.

§ 1. Prédominance des impôts indirects

L'essentiel des recettes fiscales de l'Etat est formé par les impôts indirects pour prés de 70%. Parmi ceux-ci la TVA représente à elle seule 31,8% de l'ensemble des impôts.

L'impôt indirect se voit reprocher son caractère aveugle. Son impact est plus privatif pour les familles à faible revenu. Lorsque la TVA porte sur des produits nécessaires, elle touche plus lourdement les contribuables à faible revenu que ceux qui disposent de revenus plus élevés puisqu'elle ne tient qu'indirectement compte des facultés contributives.

§ 2. Importance des retenues à la source en matière de l'IRPP et de l'IS

« L'importance des retenues à la source en matière d'imposition des revenus, génère des problèmes aux organismes chargés du prélèvement ainsi que des problèmes quant aux modalités de calcul de l'impôt relatif à l'égalité des citoyens au regard de leurs obligations fiscales et aux libertés individuelles ». [62].

La part des impôts directs était de 20% dans la structure des recettes fiscales. Avec l'extension de la retenue à la source, cette part est passée à plus de 30% de l'ensemble des recettes.

L'étude de la pression fiscale et de la structure des recettes fiscales en Tunisie fait apparaître un paysage fiscal peu favorable à l'équité.

Qu'en est-il maintenant de la qualité de la norme fiscale ?

61 www.force-ouvriere.fr/page_principal/publica/eco/infoeco.pdf p9, site visité le 04/07/2003

62 www.e-ouvriere.fr/page_principal/publica/eco/infoeco.pdf , site visité le 11/06/2003

Chapitre 2 : Les iniquités résultant de la norme fiscale tunisienne

« La valeur constitutionnelle du principe d'équité fiscale se conçoit d'autant mieux qu'il est aujourd'hui acquis que l'iniquité fiscale aggrave la nuisance des prélèvements fiscaux sur l'activité et la croissance économique, réduit la capacité du marché à allouer les ressources de façon optimale et favorise la défaillance des entreprises ».[63]

Des iniquités peuvent être identifiées aussi bien au regard des impôts indirects (Section1), qu'au regard des impôts directs (Section 2).

Section 1 : Iniquités relatives à la TVA et au droit de consommation

L'étude du système fiscal permet d'identifier de nombreuses règles fiscales inéquitables. Nous traiterons successivement l'absence de neutralité (§ 1), la rémanence fiscale (§ 2) et le déséquilibre des droits et obligations entre les contribuables et l'administration (§ 3).

Sous section 1 : Absence de neutralité

« L'impôt est neutre, lorsqu'il n'engendre pas de changement de comportement des agents privés. L'absence de neutralité peut à la fois éloigner l'économie de son fonctionnement optimale et diminuer le rendement de l'impôt et par conséquent contribuer à l'extension des iniquités dans le système fiscal ».[64]

« Le principe de neutralité fait que la TVA est un impôt réel qui frappe le même produit (biens et services) de la même façon quel que soit l'opérateur, son mode d'opérer ou son statut. Mais cela n'exclut pas le fait que l'on puisse admettre l'application de taux spécifiques et dérogatoires à certaines activités ».[65]

Le principe de neutralité est remis en cause par les exemples suivants :

a. Le régime des loyers :

« Le fait que les loyers professionnels sont toujours assujettis à la TVA, lorsque le propriétaire est une personne morale alors qu'ils ne le sont pas toujours lorsque le propriétaire est une personne physique porte atteinte à la règle de **neutralité** vis à vis des personnes et vis à vis des produits ».[66]

b. La dispense de la TVA en régime de forfait BIC

La dispense de la TVA d'une grande population soumise au régime du forfait BIC, notamment au stade de production, affecte le principe de neutralité vis à vis des produits et génère sur la taille de la population qui en bénéfice une importante source de concurrence déloyale pour certains secteurs d'activités.[67]

c. La soumission des produits artisanaux au taux de 6%

La soumission des produits artisanaux au taux réduit de 6% au lieu du taux de droit commun applicable aux mêmes produits fabriqués par les industriels fait qu'un même produit est passible de deux taux de TVA différents selon qu'il est fabriqué par un artisan ou par un industriel.[68]

---

63 www.profiscal.com/lettre_fiscale/Lettrefiscalen4annee2003.htm , site visité le 11/07/2003
64 www.cepii.fr/grancgraph/doctravail/pdf/1997/dt97-13.pdf , site visité le 11/06/2003
65 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p47 édition 2002
66 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p47 édition 2002
67 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p47 édition 2002
68 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p47 édition 2002

d. Dispense de la majoration de 25% des ventes aux assujettis partiels

Les ventes des commerçants aux assujetties partielles sont dispensées de la majoration de 25% de l'assiette de la TVA, sans tenir compte que les ventes sont faites aux secteurs soumis ou aux secteurs qui sont non soumis à la TVA.

e. Assiette du droit de consommation et du Fodec

A l'importation, l'assiette soumise au droit de consommation et celle du Fodec est constituée par la valeur en douane autrement dit, sans adjonction d'aucune autre taxe.

En régime intérieur, l'assiette soumise au droit de consommation est constitue par le prix de vente tout frais, droits et taxes compris à l'exclusion du droit de consommation et de la taxe sur la valeur ajoutée ; celle du Fodec est constituée par le prix à l'exclusion de la TVA.

Cette disposition favorise l'importation au détriment de la production locale puisque l'assiette du droit de consommation ou celle du Fodec n'est pas la même à l'importation et en régime intérieur ce qui pose un problème de neutralité et d'équité.[69]

f. La méthode de ventilation du chiffre d'affaires sur la base des achats pour les commerçants détaillants

«Aux termes du §11 de l'article 6 du code de la TVA, les ventes réalisées par les commerçants détaillants assujetties à la TVA sont ventilées par taux d'imposition selon les règles suivantes :

- Sur la base du chiffre d'affaires mensuel provenant des ventes pour lesquelles des factures ont été délivrées;
- Sur la base d'une assiette résultant de l'application du pourcentage au chiffre d'affaires relatif aux ventes pour lesquelles il a été délivré des factures globales. Ces pourcentages sont fixés sur la base des achats soumis à chaque taux par rapport au montant global des achats mensuels».

«Le mode de ventilation par taux retenu comporte deux insuffisances :

1. La répartition du chiffre d'affaires résiduel (factures globales) se fait sur la base des achats totaux. Pour être cohérente, la méthode aurait du répartir le chiffre d'affaires total duquel on déduit après répartition les ventes des factures individuelles.
2. Le critère de répartition retenu, les achats du mois, considère que les ventes du mois se répartissent selon les mêmes proportions que les achats du même mois, ce qui n'est pas du tout évident.

La méthode est d'autant plus critiquable qu'aucune régularisation n'est prévue sur l'année. ».

M. Raouf YAICH affirme que : « Le seul mode de répartition du chiffre d'affaires total par taux, qui soit rationnel, est la répartition selon la proportion des achats consommés Achats consommés = stock initial + achats - stock final, le tout ventilé par taux d'imposition Aussi, est-il nécessaire que la réglementation soit rationalisée par l'institution d'une régularisation annuelle basée sur la répartition par taux du coût d'achat des marchandises vendues comme c'est le cas en France par exemple».[70]

g. La règle du prorata :

La déduction pour les achats du secteur commun des entreprises partiellement assujetties est basée sur un prorata calculé à partir des données de l'exercice précédent. Néanmoins, « régir un exercice de façon définitive sur la base des données de l'activité de l'exercice précédent peut se révéler inéquitable aussi bien pour le contribuable que pour le trésor surtout lorsque la structure des activités varie fortement d'un exercice à un autre » tel le cas de la promotion immobilière. «Aussi serait il souhaitable que l'on introduise l'obligation de régularisation en fin d'exercice pour tous les achats concernés par le *prorata* selon les données réelles et définitives de l'exercice d'autant qu'une telle régularisation, déjà appliquée aux immobilisations, ne présente aucune difficulté technique ».[71]

---

69 YAICH (Abderaouf) « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires» publié en 2001 édition Raouf YAICH, p451

70 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'études, ESC Sfax, 2001/2002 p18

71 Abderaouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires », édition Raouf YAICH Sfax, 2001, p234

Sous section 2 : Rémanence fiscale

Le petit Robert définit la rémanence comme étant la persistance partielle d'un phénomène après disparition de sa cause.

Au sens fiscal, la rémanence signifie la persistance d'une taxe qui aurait dû être éliminée du coût d'un produit et qui de ce fait, entraîne la maintien d'une taxe qui n'aurait pas dû l'être ou l'accumulation en cascade de la même taxe dans le même produit.[72]

Ainsi une partie des consommations intermédiaires et des investissements des entreprises est taxée deux fois : on parle alors de « rémanences » de TVA.

a. le droit à déduction sur les biens amortissables pour les forfaitaires BNC

Les forfaitaires d'assiette peuvent récupérer la TVA sur les biens et services par l'établissement d'un simple livre d'achat sans tenir une comptabilité régulière, mais ne peuvent pas le faire pour les biens amortissables qui nécessitent la tenue d'une comptabilité régulière.

Le régime accordé aux forfaitaires d'assiette au regard du droit à déduction de la TVA parait inéquitable.[73]

b. La TVA sur créances insolvables :

En l'absence d'un texte permettant la restitution de la TVA relative aux créances brûlées, la doctrine administrative interdit la reprise de la TVA payée sur une vente qui ne sera jamais encaissée en raison de l'insolvabilité du client.

« Cette doctrine qui semble trop sévère et inéquitable fait peser sur l'entreprise une convention implicite de ducroire. Ainsi d'un simple collecteur de TVA, l'assujetti se transforme en véritable redevable réel qui la supporte à la place de son client défaillant ».[74]

Sous section 3 : Déséquilibre des droits et obligations entre les contribuables et l'administration

Les relations entre l'administration et le contribuable ne sont, certes, pas toujours paisibles ni toujours sincères. Cependant, la résistance du contribuable face à l'impôt est un facteur de complexité. Des fois, on croit trouver la solution dans le déséquilibre des droits et obligations entre les contribuables et l'administration de l'impôt, ce qui génère à son tour des iniquités et enracine la résistance de l'impôt.

Quelques exemples de ce type de déséquilibre peuvent être énumérés :

a. Le gel de crédit de TVA :

«Les entreprises qui dégageaient un crédit de TVA au 31/12/1998 ne provenant pas d'opérations d'exportation et de vente en régime suspensif de la TVA, de retenue à la source relative aux marchés publics ainsi que des opérations d'investissement de création et de mise à niveau ont vu leur crédit au 31/12/1998 gelé. Le gel du crédit de TVA a rendu ce crédit non imputable sur la taxe collectée à compter du 1er janvier 1999 mais seulement remboursable sur 3 ans et après confirmation par un contrôle fiscal ».[75]

Ainsi, les contribuables étaient tenus de payer la TVA à partir de Janvier 1999 sous peine de pénalités de retard alors qu'ils devaient admettre le remboursement étalée du crédit gelé au 31/12/98 sur 3ans sans intérêt et après contrôle fiscal. Cette mesure qui pouvait être motivée par la lutte contre les crédits mal fondés avait une portée véritablement inéquitable au regard des contribuables loyaux.

b. Le poids des impôts sur la trésorerie

Le système de TVA sur les débits peut amener un contribuable à acquitter un impôt qu'il n'a pas encore recouvré. C'est le cas, par exemple, en matière de TVA due sur les factures de ventes non encore encaissés. Il en est de même pour la règle des créances acquises qui fait qu'un bénéfice qui n'est pas encore recouvré en trésorerie est immédiatement imposable.

---

72 Abderaouf YAICH, « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaire », édition Raouf YAICH, Sfax, 2001, p376

73 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002 p16

74 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002 p17g

75 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002 p17

La situation la plus inéquitable est celle où un contribuable est tenu de payer certains impôts au comptant, sous peine de pénalités, alors que le même contribuable traîne des crédits d'impôts sur le trésor au titre d'autres impôts ou détient des créances non rémunérées sur l'Etat.

Section 2 : Iniquités relatives à l'IRPP et à l'IS

Des normes inéquitables identifiées touchent aussi bien l'IRPP (Sous section 1) que l'IS (Sous section 2).

Sous section 1 : Iniquités relatives à l'IRPP

« La prise en considération de la situation personnelle du contribuable est une condition essentielle pour établir l'équité en matière fiscale. Dans ce cas, la faculté contributive augmente avec l'accroissement du revenu. Cette faculté est utilisée comme justification des taux progressifs ».[76]

Néanmoins, la détermination différencié du revenu selon les catégories, et la non prise en compte de la situation personnelle de façon significative et le pléthore de régime forfaitaire font que l'on ne peut assurer le respect du principe selon lequel « A revenu égal impôt égal ».

§ 1. A revenu égal impôt égal

« L'équité en matière d'imposition exige à la fois l'équité horizontale « à revenu égal impôt égal » et l'équité verticale « moindre imposition des revenus inférieurs, plus forte imposition des revenus supérieurs » et que le revenu doit être évalué selon la « capacité de payer », mesurée elle même est mesurée par l'accès à la consommation ».[77]

On peut en déduire que l'imposition synthétique qui correspond au principe « à revenu égal impôt égal » ne peut être source de discrimination et par conséquent elle permet plus d'équité.

Cependant le mode de détermination du revenu global à partir des revenus catégoriels est source d'iniquité en raison de la diversité dans la détermination des revenus catégoriels.[78]

Ainsi, « l'existence de plusieurs catégories de revenus régies par des règles différentes de détermination du revenu imposable pose un problème d'équité et d'égalité entre les contribuables selon leur type de revenu d'une part et réduit l'unicité de l'impôt sur le revenu à une unicité d'apparence qui dissimule des différences substantielles dans l'un des deux éléments de calcul de l'impôt à savoir l'assiette imposable ».[79]

§ 2. La prise en compte des situations personnelles

« Pour déterminer le revenu net global imposable, il convient de déduire de la somme des revenus nets catégoriels imposables un certain nombre de déductions dites communes. Ces déductions constituent en quelques sortes des charges déductibles du revenu global ».[80]

Ces déductions permettent d'imposer le revenu selon les capacités contributives de chaque contribuable de manière à ce que deux Tunisiens, dont le revenu est équivalant mais qui n'ont pas la même capacité contributive en raisons de besoins spéciaux, paient un montant d'impôt différent reflétant leurs situations respectives.

Néanmoins les déductions communes sont, en Tunisie, tellement peu significatives que leurs montants sont presque symboliques d'où deux Tunisiens qui n'ont pas la même capacité contributive paient presque le même montant d'impôt ce qui est contraire au principe d'équité en fonction des facultés contributives.

§ 3. Les régimes forfaitaires

« Les régimes forfaitaires sont, d'une simplicité réductrice, fondées sur des éléments rarement conformes à la réalité et souvent source d'iniquité ».[81]

Parmi les conditions d'éligibilité au régime du forfait on trouve le critère chiffre d'affaires déclaré. Ce critère ne peut être fiable car les forfaitaires sont dispensés de la tenue d'une comptabilité. Et s'ils sont tenus de tenir un registre côté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées, au jour le jour, les recettes et les dépenses, dans les usages largement dominants les

---

76 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p51

77 Commission Carter, rapport, vol3, 1967

78 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p51 édition 2002

79 Cours IRPP&IS version mars 2002 www.profiscal.com

80 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p31

81 http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/IRPP_IS_ch2_4.htm visité le 13/07/2003

forfaitaires se limitent à avancer par inscription sur la déclaration un chiffre d'affaires souvent largement minoré. Dans ce contexte, c'est un lieu commun de dire que le forfait suppose la minoration du chiffre d'affaires. La faible charge fiscale des forfaitaires explique pourquoi le régime du forfait est le plus répandu dans le paysage fiscal et sape toute recherche d'équité fiscale.

Sous section 2 : Iniquités relatives à l'IS

Certaines règles portent atteintes au principe d'équité relative à l'IS. Parmi les règles génératrices d'iniquité ; on peut énumérer l'imposition de bénéfices fictifs (§ 1) et le régime des avantages fiscaux (§ 2).

§ 1. Imposition de bénéfices fictifs

« Asseoir l'impôt, c'est rechercher quelle sera la matière imposable et déterminer les bases qui seront retenues. Il s'agit d'une opération essentielle et délicate dont dépendent à la fois, la rentabilité et l'équité du prélèvement fiscal ».[82]

L'imposition en Tunisie du bénéfice n'est pas toujours réaliste car on impose un bénéfice fiscal qui ne reflète pas toujours la situation réelle de l'entreprise.

L'imposition de bénéfices fictifs se manifeste par les exemples suivants :

a. rémunération des gérants

La rémunération des gérants associés majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'est pas admise en déduction pour la détermination de l'impôt du, alors que la rémunération du président directeur général majoritaire d'une société anonyme est déductible de l'assiette imposable.[83]

Cette différence entre le régime fiscal des gérants associés majoritaires des sociétés à responsabilité limité et les présidents directeurs généraux majoritaires d'une société anonyme est une atteinte au principe d'équité.

b. Déductibilité de l'amortissement des fonds commerciaux, brevets, et marques de fabriques

Comptablement, le fonds commercial, les brevets et marques de fabrique sont amortissables.

Les dotations aux amortissements de ces différents éléments sont à réintégrer fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel elles sont dotées contrairement à toutes les législations comparées pour les brevets et marques de fabriques.[84]

c. Provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges ne sont pas fiscalement déductibles au titre de l'exercice de leur constatation comptable.

Comptablement, ces charges de l'entreprise constituent des charges nécessaires. Cette différence entre la comptabilité et la fiscalité est aussi une atteinte au principe d'équité.[85]

§ 2. Iniquités inhérentes aux avantages fiscaux

Le principe d'équité est incompatible avec les mesures d'incitations qui introduisent une rupture d'égalité entre les contribuables.

Les mesures fiscales d'incitation sont par hypothèse contraires à la neutralité puisque ces mesures sont un instrument d'interventionnisme utilisé par l'Etat pour orienter et encadrer l'activité économique et l'investissement privé.[86] Elles ne se justifient qu'à la double condition :

- que le système de droit commun soit d'un niveau d'équité raisonnable pour que l'avantage joue réellement le rôle qu'on lui assigne et non comme un correctif des anomalies de droits commun.
- que l'avantage réel procure l'efficacité attendue en retour

Les iniquités dans la norme fiscale ne peuvent rester sans effet sur la pratique fiscale.

---

82 www.edvfrance.com/GENERALITES/generalites_impot.htm, site visité le 04/07/2003
83 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p5
84 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p14
85 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p10
86 Cours IRPP&IS -2éme année –version 2001-p2-3

Chapitre 2 : L'iniquité résultant de la pratique fiscale

Dans son énoncé désormais classique des « maximes » d'une saine politique fiscale, Adam Smith avait écrit, en 1775, que les impôts devaient être justes, simples, appropriés, difficiles à éviter et que leur gestion devait être peu coûteuse[87]. Ce chapitre s'attache à exposer :

- La fraude fiscale impunie (Section 1)
- L'intelligibilité des textes et la diffusion limitée de la jurisprudence fiscale et de la doctrine administrative (Section 2)
- L'insécurité juridique (Section 3).

Section 1 : La fraude fiscale impunie

« L'équité dans la perception de l'impôt est un facteur déterminant : plus le niveau global de fraude fiscale impunie apparaît élevé et, plus l'impôt apparaît insupportable aux secteurs qui ne peuvent matériellement frauder ».[88]

La fraude fiscale engendre un manque de recettes que l'Etat doit compenser en surchargeant les autres contribuables.

Ce sont les contribuables les plus honnêtes et ceux qui ne peuvent échapper à la retenue à la source qui subissent une plus forte imposition. La fraude fiscale impunie crée une distorsion entre les agents économiques. Les plus habiles vont se développer au détriment des entreprises qui s'acquittent régulièrement de leurs obligations fiscales.[89]

Section 2 : L'intelligibilité des textes et la diffusion limitée de la jurisprudence fiscale et de la doctrine administrative

« La qualité de la norme fiscale nationale est tributaire des règles de droit supérieur qui s'impose à elle, qu'il s'agisse de la constitution ou de la jurisprudence constitutionnelle».[90]

La diffusion limitée de la jurisprudence fiscale et de la doctrine administrative ainsi que l'intelligibilité limitée des textes sont des facteurs défavorables à l'équité dans la pratique fiscale tunisienne.

Sous section 1 : Le principe d'intelligibilité

La définition du principe d'intelligibilité (§ 1) aide à comprendre en quoi l'imprécision des textes fiscaux (§ 2) peut être source d'iniquité fiscale.

§ 1. Définition du principe

« L'existence des textes fiscaux clairs, explicites et respectueux des principes fondamentaux du droit et des instructions administratives conformes aux textes réglementaires et facilement accessibles pour tous, est de nature à accroître le sentiment d'une sécurité et d'équité fiscale».[91]

« Le professeur Bernard PLAGNET soutient que l'impératif d'intelligibilité du droit est un objectif à valeur constitutionnelle, il précise qu'il est essentiel que le contribuable connaisse parfaitement ses droits ».[92]

---

87 Adam Smith, the wealth of nations, livre V, chapitre II, partie II

88 Mission d'analyse comparative des administrations fiscales p9

89 L'inégalité par l'impôt : mémoire Lamia Mansouri pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse, p70

90 www.ccomptes.fr, site visité le 07/06/2003

91 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002 p20

§ 2. L'imprécision des textes fiscaux

«En plus des complications qui résultent du caractère pléthorique de la légalisation fiscale et ses subtilités, il existe une série d'autres complications dont notamment l'imprécision de rédaction des textes fiscaux.»[93]. Les imprécisions en matière de TVA, par exemple, proviennent de l'absence des définitions des concepts, de la confusion terminologique et de l'ambiguïté de certaines règles d'arithmétique.

a. L'absence des définitions des concepts

L'absence des définitions précises concernant par exemple les termes suivants : marchés, Concentration, Objet d'exploitation, affaires résiliées ou annulées ainsi que La territorialité des services affecte l'intelligibilité de la loi et accroît l'insécurité des contribuables.

b. La confusion terminologique

Le législateur utilise souvent les appellations les plus diverses pour désigner des notions différentes entraînant une certaine confusion du langage telle la confusion dans le tableau A entre exonération et suspension de la TVA.

c. L'ambiguïté des méthodes

Outre l'absence des définitions et certaines confusions terminologiques, l'ambiguïté des méthodes d'arithmétique peut être source d'iniquité lors de l'application des textes fiscaux. Plusieurs dispositions édictées par le législateur prévoient des méthodes de calcul de l'impôt ou de détermination de l'assiette qui sont ni claires ni logiques.[94]

Sous section 2 : La diffusion limitée de la jurisprudence fiscale et de la doctrine administrative

« Le nouveau code des droits et procédures fiscales réhabilite la jurisprudence fiscale.

Encore récente, la nouvelle jurisprudence fiscale prise dans le cadre du nouveau code des droits et procédures fiscaux continue à être peu diffusée.

Quant à la doctrine administrative constituée par des bulletins officiels de la direction des impôts (BODI), les réponses ministérielles, ainsi que les réponses adressées par les autorités fiscales aux questions posées par les contribuables (dites prises de position), elle continue à gouverner largement la fiscalité réelle.

Une interprétation désigne un commentaire ou une analyse qui explique la loi applicable, même si des fois, elle s'écarte de ladite loi.

La doctrine administrative se distingue de la jurisprudence en ce que la jurisprudence doit être réputée s'intégrer au texte dont elle fait interprétation et ne peut jamais, contrairement à la doctrine administrative, être regardée comme ajoutant à la loi.

Alors qu'elle peut être invoquée par le contribuable à l'encontre de l'administration fiscale, l'administration ne peut, en droit, jamais se prévaloir de sa propre doctrine pour l'opposer aux contribuables.

Il en résulte que devant le juge, lorsque l'interprétation administrative s'écarte de la loi, seule la doctrine favorable au contribuable est opérante.

Mais, si on peut s'en prévaloir à l'encontre de l'administration, encore faut-il l'invoquer, le juge ne soulève, en principe, jamais d'office, la doctrine administrative. Il est même de bon usage de produire une copie de la doctrine invoquée.

Dans ce contexte, il est patent, note Maître Martine CONSTANT, « **que la doctrine administrative peut être source d'inégalité entre les contribuables dés lors qu'elle n'est applicable qu'à ceux qui l'invoquent, donc à ceux les seuls qui en connaissent l'existence : il y a ceux qui savent et il y a ceux qui ne savent pas et les seconds sont objectivement pénalisés par rapport aux premiers** », mais il appartient aussi aux contribuables de diligenter pour s'informer sur la doctrine administrative ».[95]

---

92 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p86 édition 2002

93 Mohamed Mokded Mastouri, « Droit fiscal de l'entreprise », Edition CLE, 1ére édition, Tunis, 2000p260

94 Chaabane Najoua, De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée, mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002 p22

95 Abderaouf Yaich « théorie fiscale » p94-95 édition 2002

Section 3 : L'insécurité juridique

Il est souvent fait grief au droit fiscal tunisien de ne pas garantir aux contribuables un degré suffisant de sécurité juridique. Ce reproche vise la situation dans laquelle une incertitude existe sur la norme juridique à appliquer ou encore l'interprétation que l'on peut faire de cette dernière.

§ 1. La complexité et l'instabilité de la loi

P. LACOSTE soutient que « quand les règles sont trop compliquées ou inutilement rigoureuses, elles deviennent inapplicables. La multiplication des interdits provoquent le rejet de toutes les contraintes ». Il souligne aussi que les excès de la bureaucratie, la complexité des procédures, l'inadaptation des mesures administratives aux réalités psychologiques et sociales expliquent bien la résistance aux règles.

Il s'avère donc qu'à force de refaire les textes et de les modifier, on risque de provoquer la méfiance et le doute des opérateurs économiques quant à l'existence d'une véritable stratégie politico-économique dans la quelle ils peuvent arrêter leurs choix. Le professeur NEJI BACCOUCHE souligne « qu'il n'est pas normal qu'en l'espace de quelques mois, le code des incitations aux investissements soit modifié trois fois et ce, indépendamment du bien-fondé de ces modifications».[96]

§ 2. La rétroactivité de la loi

« La rétroactivité de la loi fiscale, peut apparaître choquante. Aussi bien sur le plan de la sécurité juridique que sur celui de l'efficacité économique, les contribuables doivent connaître exactement le montant des impositions auxquelles ils peuvent s'attendre afin de contracter des engagements en toute connaissance de cause. C'est une des conditions essentielles de l'Etat de droit et un des aspects de la concurrence que se livrent les différents pays pour attirer et retenir les investisseurs. Le fait générateur de l'impôt est fixé, pour l'impôt sur le revenu, à l'expiration de l'année civile, et pour l'impôt sur les sociétés, à la clôture de l'exercice, qui s'opère en général le 31 décembre. Il en résulte que la loi de finances pour l'année N, votée à la fin du mois de décembre N-1, s'applique, selon la doctrine, aux revenus et aux bénéfices réalisés pendant l'année N-1.

Ce phénomène, parfois appelé « petite rétroactivité » ou « rétrospectivité de la loi de finances» est souvent critiqué lorsque la mesure est défavorable au contribuable. Celui-ci peut en effet être gêné de ne pas savoir exactement à quel taux exact les opérations auxquelles il se livre seront taxées ».[97]

---

96 Neji BACCOUCHE, L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, IACE, Sousse, nov 2001, p95.
97 www.ccomptes.fr, site visité le 07/06/2003

Conclusion

« Le législateur ainsi que l'autorité administrative doivent-ils privilégier de façon constante le principe majeur d'équité fiscale élevé au rang d'un principe constitutionnel ? »[98]

Voici une question qui s'impose pour conclure ce mémoire consacré à l'équité fiscale.

L'étude que nous avons menée, nous a permis de démontrer que l'équité est la pierre angulaire de tout édifice fiscal si nécessaire à toute société moderne et démocratique.

L'impôt atteint le contribuable dans ses biens et possessions, c'est pourquoi il doit être payé en tenant compte du principe d'égalité et du principe de la capacité contributive. « Ainsi si l'impôt est nécessaire à la vie sociale et que le citoyen y consent par les voies démocratiques, le fait de s'y soumettre de façon volontaire s'érige en phénomène de société et favorise l'efficacité du système. »[99]

Il est donc essentiel que le gouvernement, pour percevoir des recettes, recoure à un régime fiscal équitable en imposant une assiette non fictive, en prenant en compte la situation personnelle du contribuable et en mettant en œuvre un esprit positif et constructif du contrôle fiscal.

Cependant, le système composé de la norme et de la pratique fiscales incarne des iniquités fiscales qui ne sont pas toujours fortuites.

Certaines iniquités peuvent résulter d'un arbitrage délibéré des pouvoirs publics. Si l'impôt est conçu avant tout en tant que ressource de financement des services de l'Etat, la recherche d'efficacité du recouvrement explique le penchant vers les impôts indirects et le recours massif à la technique de la retenue à la source. Malheureusement, les impôts dits anesthésiants et aveugles s'accomodent mal avec la recherche de l'équité fiscale. Certaines iniquités ont été évoquées telles celles relatives à la TVA et au droit de consommation, les iniquités relatives à l'IRPP et à l'IS, les iniquités résultant des difficultés d'intelligibilité des textes, de la diffusion limitée de la doctrine administrative et de la jurisprudence fiscale et des sources d'insécurité juridique.

Conscient de l'existence d'iniquités entachant le système, le législateur avait, au cours des dernières décennies, multiplier les amnisties fiscales. Il a parallèlement mener une grande réforme des taux d'imposition des revenus qui avait classer, à l'époque la Tunisie parmi les pays les plus compétitifs sans toutefois toucher au fond des règles de la détermination des assiettes mais le système stagne, sur le fond, depuis. Une question se pose de façon brûlante aujourd'hui : le temps est il arrivé pour compléter les réformes précédentes pour une réforme des assiettes et des régimes forfaitaires.

L'économie tunisienne semble aujourd'hui plus que jamais avoir besoin de plus d'équité fiscale pour bien se préparer à l'intégration de notre économie dans la zone de libre échange avec l'Europe.

98 www.profiscal.com/lettre-fiscale/lettre fiscale en 4annee2003.htm, site visité le 05/04/2003
99 www.profiscal.com/lettre-fiscale/lettre fiscale en 4annee2003.htm, site visité le 05/04/2003

Bibliographie

Ouvrages :

- Aristote, Ethique à Nicomaque, livre 5
- AYADI (H), Droit fiscal, Centre d'Etudes, de recherches et de publication de l'Université de Droit, d'Economie et de gestion de Tunis, publié en 1989
- BACCOUCHE (N), Droit fiscal, Ecole Nationale d'Administration, centre de recherches et d'Etudes Administratives, Tunis,
- BACCOUCHE (N), L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien, IACE, Sousse, nov 2001
- DEPAGE (H.) : A propos du gouvernement des juges SIREY 1993
- Lalande (A.), Vocabulaire technique et critique de la philosophie, 1926, PUF, coll. Quaddrige, tome1
- MARCHAT (D), Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise, Hermès, quatrième édition, 1995
- MASTOURI (Mohamed Mokded), « Droit fiscal de l'entreprise », Edition CLE, 1éreédition, Tunis, 2000
- Smith (Adam), the wealth of nations, livre V, chapitre II, partie II
- YAICH (A) « Les impôts en Tunisie : les taxes assises sur le chiffre d'affaires» publié en 2001 édition Raouf YAICH
- YAICH (A) « théorie fiscale » publié en 2002 éditions Raouf YAICH
- DERBEL (F), « Fiscalité, finance et performances de l'entreprise », IACE, Sousse, Novembre 2001, p189

Articles d'Internet

- R. Boyer, 1992, http://matisse.univ-paris1.fr/axe4/dynintro.htm (consulté le 09/07/2003)
- www.acelf.ca/revue/30-2/articles/11-gaudet.html visité le 02/05/2003
- www.aix –mrs.iufm.fr/foramations/filieres/ecjs/terminale/egalite.html visité le 12/06/2003
- www.bideug-deja.net visité le 25/05/2003
- www.profiscal.com/lettre-fiscale/lettre fiscale en 4annee2003.htm visité le 05/04/2003
- www.Lcc.gc.ca/fr/themes/pr/cpra/young/young.asp visité le 17/06/2003
- www.unifr.ch/finpub/doc/cours/fp1/chap4.pdf visité le 02/04/2003
- http://www.vgq.gouv.qc.ca/rappann/rapp_2000/TomeI/Chapitre09.html#6 visité le 17/06/2003
- www.Lcc.gc.ca/fr/themes/pr/cpra/young/young.asp visité le 17/06/2003
- www.france.diplomatie.fr/cooperation/dgcid/publications/reperes/pauvrete/page_07.html visité le 07/07/2003
- www.conferenceboard.ca p6 visité le 07/05/2003
- Patrice Planté "La progressivité de l'impôt" www.sos-action-sante.com/courlib/progress.htm
- www.erudit.org/revue/ISP2002/VN47/000344ar.html visité le 08/07/2003
- www.edvfrance.com/GENERALITES/generalites_impot.htm visité le 04/07/2003
- www.fin.gc.ca/budget97/tax/tax1f.html visité le 01/05/2003
- Budget 1997 Canada www.fin.gc.ca/ visité le 01/05/2003
- www.force-ouvriere.fr/page_principal/publica/eco/infoeco.pdf p9 visité le 04/07/2003
- www.e-ouvriere.fr/page_principal/publica/eco/infoeco.pdf visité le 11/06/2003
- Introduction à l'étude de fiscalité www.profiscal.com p6 (consulté le 18/07/2003)
- www.ccomptes.fr visité le 07/06/2003
- www.cepii.fr/grancgraph/doctravail/pdf/1997/dt97-13.pdf visité le 11/O6/2003
- www.fondationconcorde.com/html/cahier_fiscalite.html visité le 12/06/2003

Mémoires

- MANSOURI Lamia : « L'inégalité par l'impôt » : mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit et de Sciences Politiques et Economiques de Sousse
- LAJMI Mounir, « De certaines manifestation de l'équité en droit privé Tunisien illustration en droit civil et en droit pénal » mémoire pour l'obtention du diplôme d'études approfondies en droit public, Faculté de Droit de Sfax
- CHAABANE Najoua, « De quelques incohérences en matière de taxe sur la valeur ajoutée », mémoire de fin d'étude, ESC Sfax, 2001/2002.